Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
3e chambre

N° 34741 du rôle
Inscrit le 20 juin 2014

Audience publique extraordinaire du 6 novembre 2014

Recours formé par la société anonyme ...., Luxembourg
contre une décision du directeur de l'administration des Contribution directes
en matière d'échange de renseignements

Vu la requête inscrite sous le numéro 34741 du rôle et déposée le 20 juin 2014 au greffe du tribunal administratif par Maître Pierre Thielen, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société anonyme ...., établie et ayant son siège social à L-…, inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro ..., représentée par son conseil d'administration actuellement en fonction, tendant à l'annulation d'une décision du 22 mai 2014 par le directeur de l'administration des Contributions directes en matière d'échange de renseignements ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 18 juillet 2014 ;

Vu l'ordonnance du 18 juillet 2014 ayant autorisé chacune des parties à produire un mémoire supplémentaire ;

Vu l'ordonnance du 30 juillet 2014 ayant autorisé chacune des parties à produire un mémoire supplémentaire et remplaçant celle du 18 juillet 2014 ;

Vu le mémoire supplémentaire déposé au greffe du tribunal administratif en date du 5 septembre 2014 par Maître Pierre Thielen au nom et pour compte de la société anonyme .... ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision déférée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Jean-Luc Schaus, en remplacement de Maître Pierre Thielen, et Madame le délégué du gouvernement Caroline Peffer en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 8 octobre 2014.

Par courrier du 22 mai 2014, référencé sous le numéro ..., le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur », enjoignit à la société anonyme ...., ci-après désigné par « la société ... », de lui fournir des renseignements pour le 30 juin 2014 au plus tard suite à une demande d'échange de renseignements du 1er avril 2014 de la part de l'autorité compétente française sur la base, d'un côté, de la Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et la France tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproques en matière d'impôts sur le revenu et la fortune, signée à Paris le 1er avril 1958, modifiée par un avenant singé à Paris le 8 septembre 1960 ainsi que par

un avenant signé à Luxembourg le 24 novembre 2006 et par un avenant signé à Paris le 3 juin 2009 et les échanges de lettres y relatifs, ci-après désignée par« la Convention », le dernier avenant ayant été approuvé par la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, ci-après désigné par « la loi du 31 mars 2010 » et, de l'autre côté, de la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/99/CEE, ci-après désignée par «la directive 2011/16/UE ». Ladite décision est libellée comme suit :

« […] *Suite à une demande d'échange de renseignements du 1e avril 2014 de la part de l'autorité compétente française sur base de la convention fiscale entre le Luxembourg et la France du 1er avril 1958 ainsi que de la Directive 2011/16/UE, je vous prie par la présente de me fournir les renseignements suivants pour le 30 juin 2014 au plus tard.*

Identité de la personne concernée par la demande :

...

Date de naissance : ... à ...

L'objectif de la demande d'échange de renseignements susmentionnée est le suivant.

Afin de clarifier la situation fiscale de Monsieur ..., les autorités fiscales françaises nécessitent certains renseignements. Monsieur ... serait, selon les autorités françaises, président du conseil d'administration d'un groupe de sociétés dont le capital serait détenu par la société ....

Par conséquent, je vous prie de bien vouloir me fournir les renseignements suivants pour la période du 1er janvier 2011 au 31 décembre 2012 :

- *Veuillez préciser la répartition du capital de la société ... SA pour la période visée ;*

- *Au cas où des cessions de titres seraient intervenues au cours de la période visée, veuillez indiquer la date des cessions, l'identité du cédant et du cessionnaire, le nombre de titres cédés et fournir copies des actes de cessions ;*

- *Au cas où le bénéficiaire des dividendes est toujours la société ..., transformée le 10 février 2012 en société de droit luxembourgeoise ..., veuillez indiquer l'actionnariat de cette dernière ;*

- *Au cas où la société ... n'est plus le bénéficiaire des dividendes, veuillez identifier le nom du bénéficiaire des dividendes ainsi que l'identification de son actionnariat ;*

- *Veuillez préciser les moyens matériels et humains dont dispose la société ... SA à l'adresse de son siège. Veuillez indiquer par ailleurs le volume de courrier reçu par la société à son siège ;*

- *Veuillez préciser à quoi correspondent les immobilisations financières inscrites à l'actif de la société ... SA d'un montant de ...,- EUR (exercice du 1er janvier 2012 au 31 décembre 2012) et d'un montant de ... EUR (exercice du 1er janvier 2011 au 31 décembre 2011) ;*

- *Veuillez préciser à quoi correspondent les créances inscrites à l'actif de la société ... SA d'un montant de ... EUR (exercice du 1er janvier 2012 au 31 décembre 2012) et d'un montant de ... EUR (exercice du 1er janvier 2011 au 31 décembre 2011) ;*

- *Veuillez indiquer à quoi correspondent les dettes inscrites au passif de la société ... SA d'un montant de ... EUR (exercice du 1er janvier 2012 au 31 décembre 2012) et d'un montant de ... EUR (exercice du 1er janvier 2011 au 31 décembre 2011) ;*

- *Veuillez identifier les titulaires des comptes courants dans la société ... SA. ;*

- *Veuillez identifier les bénéficiaires des avances de ... EUR (solde au 31 décembre 2012) et de ... EUR (solde au 31 décembre 2011) dans la société ... SA et veuillez indiquer si un contrat de prêt a été passé entre ces bénéficiaires des avances et la sociéte ... SA. Dans l'affirmative, veuillez fournir une copie de ces contrats ;*

- *Veuillez identifier les comptes bancaires dont la société ... SA est titulaire, préciser qui a procuration sur ces comptes et indiquer si ces comptes sont mouvementés.*

Après examen, la demande contient, à mon avis, toutes les informations nécessaires pour établir la pertinence vraisemblable des renseignements demandés.

Au vu de ce qui précède, je vous prie de me fournir les renseignements demandés dont vous êtes détenteur dans le délai imparti. Si vous rencontrez des difficultés objectives pour déférer à la présente injonction, vous voudrez me le signaler dans les plus brefs délais. […] ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 20 juin 2014, la société ... a fait introduire un recours tendant à l’annulation de la décision précitée du directeur du 22 mai 2014.

Par ordonnances des 18 et 30 juillet 2014, les parties ont été autorisées à produire chacune un mémoire supplémentaire.

Aux termes de l'article 6, paragraphe (1) de la loi du 31 mars 2010, le tribunal administratif est compétent pour connaître d'un recours en annulation introduit contre une décision du directeur portant injonction de fournir des renseignements demandés au détenteur de renseignements.

La partie étatique soulève tout d'abord l'irrecevabilité du recours sous analyse au motif que la société demanderesse ne justifierait pas d'une lésion ou d'un intérêt personnel, direct, actuel et certain.

Dans le cadre de son mémoire supplémentaire, la demanderesse conclut avoir un intérêt à agir.

Le tribunal relève tout d'abord qu'aux termes de l'article 6, paragraphe (1) de la loi du 31 mars 2010, un recours en annulation contre une décision du directeur portant injonction de fournir des renseignements demandés au détenteur de renseignements est ouvert « *à toute personne visée par ladite décision ainsi qu'à tout tiers concerné* ».

L'article 6, paragraphe (1) précité vise dès lors non pas exclusivement toute personne directement visée par une décision directoriale d'injonction, c'est-à-dire le contribuable faisant l'objet du contrôle ou de l'investigation, mais bien de manière plus générale et indistinctement tout tiers concerné par ladite décision.

Or, en l'espèce, la demande d'informations a non seulement été adressée à la société demanderesse qui est dès lors à considérer comme destinataire de l'acte administratif actuellement soumis au contrôle du tribunal, mais les renseignements sollicités concernent directement la demanderesse en ce sens qu'ils portent, notamment, sur son propre actionnariat et son propre fonctionnement, de sorte que le tribunal est amené à conclure qu'elle a un intérêt suffisant à agir.

Il suit de l'ensemble des explications précédentes que le moyen d'irrecevabilité est à rejeter comme non fondé.

Le recours en annulation ayant par ailleurs été introduit dans les formes et délai de la loi, il est recevable.

Avant tout autre progrès en cause, le tribunal est amené à conclure qu'il n'est pas tenu de suivre l'ordre dans lequel les moyens sont présentés par une partie demanderesse, mais, dans l'intérêt d'une bonne administration de la justice, sinon de la logique inhérente aux éléments de fait et de droit touchés par les moyens soulevés, peut les traiter suivant un ordre différent.[1]

A l'appui de son recours la demanderesse fait valoir qu'une demande d'échange de renseignements provenant des autorités françaises pourrait être basée soit sur la directive 2011/16/UE et la loi du 29 mars 2013 ayant transposé cette directive en droit interne, soit sur l'article 22 de la Convention.

---

[1] Voir TA 16 décembre 2004, n° 18075 du rôle, Pas. Adm. 2012, V° Procédure contentieuse, n° 387 et les autres références y citées

S'il serait loisible aux autorités françaises d'invoquer à la fois ces deux dispositions, il incomberait néanmoins au directeur de fonder sa décision de donner suite à cette demande et d'enjoindre à un détenteur de renseignements sur l'un ou l'autre de ces ensembles de dispositions de droit international et national ou d'en faire une application distributive selon les spécificités de la demande d'échange de renseignements lui soumise. Au vu du libellé de la décision déférée, la demanderesse estime qu'il y aurait lieu d'effectuer l'examen de la validité de la décision par rapport aux dispositions de la Convention et de la loi du 31 mars 2010.

Le délégué du gouvernement estime en substance que le directeur pourrait valablement baser sa décision tant sur la Convention que sur la directive 2011/16/UE.

Dans la mesure où il ressort désormais d'une jurisprudence constante des juridictions administratives qu'au cas où la demande d'échange de renseignements provient d'une autorité d'un Etat membre de l'Union européenne, la décision directoriale peut valablement se baser tant sur la Convention de doubles impositions signée avec cet Etat membre que sur la directive 2011/16/UE[2] et la loi du 29 mars 2013 ayant transposé cette directive en droit interne, de sorte que le tribunal est amené à conclure, en adoptant par analogie l'analyse de la Cour administrative retenue dans l'arrêt précité, que le directeur a valablement pu se baser tant sur la Convention que sur la directive 2011/16/UE. Il s'ensuit que le moyen afférent laisse d'être fondé.

La demanderesse fait encore valoir que la décision directoriale ne serait accompagnée d'aucun document émanant des autorités fiscales françaises et justifiant cette demande de clarification de la situation fiscale de Monsieur .... Elle en conclut que cette demande serait irrégulière et devrait être assimilée à une « *pêche aux renseignements* » ne respectant pas la norme de pertinence vraisemblable.

En ce qui concerne le statut de Monsieur ..., la demande de renseignements indiquerait simplement son nom et sa date de naissance sans préciser son adresse de résidence fiscale, ni sa nationalité. Or, le défaut de mention de l'adresse et de la résidence fiscale de Monsieur ... constituerait une incohérence majeure de la requête des autorités fiscales françaises dans la mesure où il ne résiderait plus physiquement et fiscalement en France depuis au moins au courant du premier semestre 2011, de sorte que la demande serait à qualifier de « *pêche aux renseignements* ».

Le délégué du gouvernement conclut au rejet de ce moyen.

Force est au tribunal de constater de prime abord que, s'il est exact que la décision d'injonction déférée n'est accompagnée d'aucun document, il n'en reste pas moins que, d'un côté, le demandeur a eu l'occasion de prendre connaissance de la demande des autorités françaises par consultation au greffe et que le tribunal lui a donné l'occasion de prendre position par écrit par rapport à cette pièce, et, de l'autre côté, qu'aucune norme applicable en la matière impose aux autorités de l'Etat requérant d'accompagner leur demande d'échange de renseignements d'un quelconque document.

[2] Voir TA 20 octobre 2014, n° 34750 du rôle, publié sous www.jurad.etat.lu ; Voir CA 30 juillet 2014, n° 34699C du rôle, publié sous www.jurad.etat.lu;

En second lieu, le tribunal est amené à conclure que les contestations par rapport à la résidence fiscale de la personne visée par la demande d'échange de renseignements sous analyse constituent une question devant être résolue dans le cadre d'un éventuel recours au fond dans l'Etat requérant, cette question étant étrangère au litige actuellement soumis aux autorités luxembourgeoises.

Par voie de conséquence, le tribunal est amené à conclure que les deux moyens énoncés ci-avant laissent d'être fondés.

Dans son mémoire en réplique, la demanderesse fait valoir que le critère de la pertinence vraisemblable impliquerait également que les autorités de l'Etat requérant aient accompli toutes les démarches normalement admissibles d'après leur ordre juridique national afin de se procurer les renseignements sollicités avant de pouvoir valablement s'adresser à l'Etat requis en vue de lui fournir ces renseignements. Or, en l'espèce, les autorités françaises ne feraient pas état de l'épuisement de telles démarches.

Le délégué du gouvernement conclut au rejet du moyen.

Force est à cet égard au tribunal de constater que, dans la partie B de la demande d'échange de renseignements des autorités françaises, le contribuable visé est identifié, que la case B3-5) indique que Monsieur ... fait actuellement l'objet d'un examen de sa situation fiscale personnelle et que les autorités françaises confirment, en cochant la case A 1-6), qu'elles ont épuisé toutes les sources habituelles de renseignement qu'elles auraient pu utiliser dans les circonstances pour obtenir les renseignements requis, sans courir le risque de compromettre le résultat de l'enquête, de sorte que les simples affirmations de la demanderesse, que les autorités françaises n'auraient pas fait état de l'épuisement de telles démarches, sans indiquer quelles démarches auraient pu être envisagées par les autorités françaises, sont insuffisantes pour mettre le tribunal en mesure d'apprécier le bien-fondé de son moyen. Par voie de conséquence, le moyen afférent laisse d'être fondé.

Plus particulièrement, quant à la demande d'informations relatives à la répartition de son capital social, la demanderesse fait valoir qu'elle n'aurait distribué à aucun moment des dividendes à Monsieur ..., étant donné, d'un côté, qu'il n'y aurait pas eu de distribution de dividendes, et, d'un autre côté, que Monsieur ... n'aurait pas été et ne serait pas son actionnaire. En effet, il ne se serait jamais présenté à une de ses assemblées générales comme actionnaire. Dès lors, la demande en question ne pourrait avoir de fins fiscales et l'information demandée ne pourrait avoir de pertinence vraisemblable à la situation de Monsieur ....

Par ailleurs, l'information demandée ne pourrait être remise dans le cadre de la pratique administrative normale au Luxembourg, dans la mesure où les titres émis seraient des actions au porteur, de sorte qu'il aurait eu lieu de demander à l'actionnaire lui-même s'il est actionnaire ou non.

Quant à la demande d'informations relative à l'identité du cédant et du cessionnaire, le nombre de titres cédés et à la demande de fournir copie des actes de cession, la demanderesse fait

valoir que la personne visée, en l'occurrence Monsieur ..., ne serait pas à considérer comme un actionnaire, de sorte que la demande de renseignements litigieuse aurait le caractère d'une tentative de « pêche aux renseignements ».

En outre, dans la mesure où ces actions seraient des actions au porteur, la cession pourrait se faire par simple tradition, de sorte qu'elle ne détiendrait pas de copie d'actes de cession.

Par rapport à la question de savoir si la société ..., transformée le 10 février 2012 en société de droit luxembourgeois ..., est toujours le bénéficiaire des dividendes et quelle en est son actionnariat, la demanderesse fait valoir qu'en droit luxembourgeois il n'existerait pas pour une société mère l'obligation de connaître l'identité de ses actionnaires. Dans la mesure où elle serait une simple société de participation financière, elle n'aurait pas l'obligation de connaître ses ultimes bénéficiaires et ne disposerait par ailleurs pas de ces informations. Par ailleurs, l'examen précis des questions posées dans l'injonction démontrerait que les autorités françaises et luxembourgeoises connaîtraient exactement le bénéficiaire des dividendes et, par voie de conséquence, son actionnariat. Sur base de ces considérations, la demanderesse estime que les informations sollicitées ne seraient pas vraisemblablement pertinentes dans la mesure où Monsieur ... n'aurait jamais été et ne serait pas son administrateur, qu'il n'y aurait pas eu de distribution de dividendes en 2011 et 2012 et que l'administration relèverait elle-même, que ces dividendes seraient versées, lorsqu'il y en a, à la société de droit luxembourgeois ... qui ressortirait, dès lors, comme unique actionnaire.

En ce qui concerne la question de savoir qui, au cas où la société ... ne serait plus le bénéficiaire des dividendes, est l'actuel bénéficiaire des dividendes ainsi que l'identification de son actionnariat, la demanderesse réitère sa position qu'en droit luxembourgeois il n'existerait pas, pour une société donnée, l'obligation de connaître l'identité de son actionnaire respectivement du bénéficiaire des dividendes payées par la société mère.

Quant aux moyens matériels et humains dont elle dispose à l'adresse de son siège social ainsi qu'au volume de courrier reçu, la demanderesse fait valoir qu'il ne serait pas envisageable qu'une information à ce sujet ait une quelconque influence sur le dossier fiscal de Monsieur .... Elle réitère à cet égard également le fait que Monsieur ... n'exercerait aucune fonction de mandataire au sein de son administration. Ainsi, il ne serait plus responsable de la direction opérationnelle, mais il aurait simplement conservé certains mandats de président des sociétés du .... en France et il aurait été appelé depuis 2011 à exercer ses fonctions opérationnelles à un niveau international occasionnant de très fréquents déplacements à l'étranger.

En ce qui concerne les autres questions posées dans l'injonction, la demanderesse fait en substance valoir qu'elle ne serait pas liée contractuellement à Monsieur ..., de sorte que les renseignements demandés ne seraient pas vraisemblablement pertinents.

Le délégué du gouvernement conclut que le directeur aurait valablement exécuté son pouvoir de contrôle limité en la présente matière, de sorte que sa conclusion que la demande d'échange de renseignements correspond aux standards internationaux devrait être confirmée, y compris la conclusion que tous les renseignements sollicités dans l'injonction seraient

vraisemblablement pertinents. Par voie de conséquence le recours devrait être rejeté pour ne pas être fondé.

Dans la mesure où la partie étatique estime que le contrôle à effectuer par les autorités luxembourgeoises en la présente matière devrait se limiter à un contrôle purement formel consistant à vérifier si la demande étrangère contient toutes les indications nécessaires prévues par les dispositions conventionnelles ou légales, le tribunal estime qu'il est primordial de déterminer l'étendue des pouvoirs conférés au directeur et, corrélativement, au tribunal administratif, à travers la Convention.

A cet égard, force est au tribunal de constater de prime abord qu'aux termes de l'article 22, paragraphe 1, de la Convention, « *Les autorités compétentes des Etats contractants échangent des renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la* […] *Convention ou pour l'administration ou l'application de la législation interne relative aux impôts de toute nature ou dénomination perçus pour le compte des Etats contractants, de leurs subdivisions politiques ou de leurs collectivités locales dans la mesure où l'imposition qu'elles prévoient n'est pas contraire à la Convention.* […] ».

Par ailleurs, l'échange de lettres relatives à la Convention précise que : « *L'Etat requérant soumettra ses demandes de renseignements dans le respect des commentaires relatifs à l'article 26 de la version 2005 du modèle de Convention fiscale de l'OCDE.* »

Le commentaire se rapportant à l'article 26 du modèle de Convention fiscale de l'OCDE, dans sa version de 2005 stipule au paragraphe 5 ce qui suit : « *La première phrase du paragraphe énonce la principale règle concernant l'échange de renseignements. Les autorités compétentes des États contractants échangeront les renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer correctement les dispositions de la Convention ou celles de la législation interne des États contractants relatives aux impôts de toute nature ou dénomination perçus dans ces États, même s'il n'y a pas, dans ce dernier cas, à appliquer un article particulier de la Convention. La norme de « pertinence vraisemblable » a pour but d'assurer un échange de renseignements en matière fiscale qui soit le plus large possible tout en indiquant clairement qu'il n'est pas loisible aux États contractants « d'aller à la pêche aux renseignements » ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires fiscales d'un contribuable déterminé.* »

Force est au tribunal de constater, à la lecture du paragraphe précité, qu'il n'exclut pas que les autorités compétentes de l'Etat requis contrôlent eux-mêmes la pertinence vraisemblable des renseignements sollicités, de sorte qu'*a priori* il n'y a pas lieu de s'écarter de la jurisprudence constante des juridictions administratives admettant que le directeur doit se livrer à un contrôle *ex ante* de la pertinence vraisemblable des informations demandées, sous le contrôle des juridictions administratives.

Cependant, il résulte d'une jurisprudence constante des juridictions administratives que l'interprétation de l'article 22 de la Convention peut utilement s'appuyer sur le commentaire du Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune, en tenant compte des modifications y insérées après 2005 sans qu'il ne soit pour autant permis de s'appuyer sur

des commentaires qui auraient pour effet de modifier l'étendue ou les modalités des engagements mutuels des deux Etats signataires tels que convenus antérieurement à travers la Convention ratifiée par eux,[3] ainsi que sur le manuel de l'OCDE sur la mise en œuvre des dispositions relatives aux échanges de renseignements en matière fiscale du 23 janvier 2006, ci-après dénommé « le manuel », dans la mesure de leur compatibilité avec le contenu de l'échange de lettres susvisé.

A cet égard, le tribunal constate que la mise à jour de l'article 26 du modèle de Convention fiscale de l'OECD et du commentaire s'y rapportant du 17 juillet 2012 a ajouté au paragraphe 5 précité le texte suivant : «*Dans le contexte de l'échange de renseignements sur demande, la norme exige qu'au moment où la demande est formulée, il doive y avoir une possibilité raisonnable que les renseignements demandés se révèleront pertinents; que les renseignements, une fois fournis, se révèlent être pertinents ou non est sans importance. Une demande ne saurait ainsi être rejetée lorsqu'une évaluation précise de la pertinence des renseignements au regard d'une enquête en cours n'est possible qu'après réception des renseignements. Les autorités compétentes devraient se concerter lorsque le contenu de la demande, les circonstances qui ont mené à la demande, ou encore la pertinence vraisemblable de renseignements demandés, ne sont pas clairs pour l'État requis. Cependant, une fois que l'État requérant a donné une explication quant à la pertinence vraisemblable des renseignements demandés, l'État requis ne saurait refuser une demande ou refuser de transmettre des renseignements demandés parce qu'il pense que les renseignements manquent de pertinence pour le contrôle ou l'enquête sous-jacents.*[4] *Lorsque l'État requis prend connaissance de faits remettant en question la pertinence vraisemblable d'une partie des renseignements demandés, les autorités compétentes devraient se concerter et l'État requis peut demander à l'État requérant de clarifier la pertinence vraisemblable à la lumière de ces faits. Dans le même temps, le paragraphe 1 n'oblige pas l'État requis à fournir des renseignements lorsque la demande relève de la « pêche aux renseignements », c'est-à-dire lorsqu'elle demande des renseignements dont il est peu probable qu'ils aient un lien avec une enquête ou un contrôle en cours.* »

S'il est exact que sous l'égide des commentaires de l'article 26 du modèle de Convention fiscale de l'OECD adopté le 17 juillet 2012, les autorités de l'Etat requis peuvent certes solliciter des explications complémentaires au cas où les explications d'ores et déjà fournies par les autorités de l'Etat requérant ne leur paraissent pas suffisamment claires afin d'établir la pertinence vraisemblable des renseignements sollicités, il n'appartient pas aux autorités de l'Etat requis de refuser de transmettre les renseignements demandés une fois que ces explications supplémentaires leur ont été fournies au motif qu'elles ne sont pas suffisantes pour conclure que les renseignements demandés sont vraisemblablement pertinents,[5] sous réserve de la qualification de « pêche aux renseignements ».

Or, le tribunal est amené à conclure que la limitation ainsi opérée par la mise à jour de l'article 26 du modèle de Convention fiscale de l'OECD et du commentaire s'y rapportant du 17

---

[3] Cour adm. 2 mai 2013, n°32185C du rôle, publié sur www.jurad.etat.lu
[4] le tribunal souligne
[5] Voir projet de loi n° 6680, doc. parl. N° 6680, p. 5 : « *La norme internationale interdit à l'Etat requis de refuser d'exécuter une demande d'échange de renseignements parce qu'il pense que les renseignements demandés manquent de pertinence pour le contrôle ou l'enquête sous-jacents, l'Etat requérant étant seul juge de la pertinence vraisemblable des renseignements demandés.* »

juillet 2012 restreint substantiellement le contrôle des autorités de l'Etat requis, de sorte qu'elle est contraire aux accords conclus entre les autorités luxembourgeoises et françaises tels qu'entérinés par le législateur luxembourgeois par la loi du 31 mars 2010. Par voie de conséquence, cette mise à jour n'est pas susceptible d'être prise en compte afin de déterminer le rôle du directeur et par la suite celui des juridictions administratives, dans la mesure où les Etats signataires se sont expressément, tel que relevé ci-avant, référés à la version de 2005 des commentaires de la Convention modèle.

Il s'ensuit que le pouvoir de contrôle du directeur en présence d'une demande d'échange de renseignement des autorités françaises, et corrélativement des juridictions administratives, n'est pas que purement formel, mais s'étend à celui de la pertinence vraisemblable des renseignements sollicités.

Plus particulièrement, quant au rôle du tribunal en la matière, celui-ci est circonscrit par une triple limitation, à savoir, d'une part, celle découlant de sa compétence limitée de juge de l'annulation, de seconde part, celle découlant du fait que la décision directoriale repose à la base sur la décision d'une autorité étrangère, dont la légalité, le bien-fondé et l'opportunité échappent au contrôle du juge luxembourgeois, et, de troisième part, celle du critère s'imposant tant au directeur qu'au juge administratif, à savoir celui de la « *pertinence vraisemblable* ». En ce qui concerne le dernier critère, le tribunal est amené à conclure que si le juge de l'annulation est communément appelé à examiner l'existence et l'exactitude des faits matériels qui sont à la base de la décision attaquée, ce contrôle doit, en la présente matière, être considéré comme plus limité, puisque le juge n'est pas appelé à vérifier si la matérialité des faits donnant lieu au contrôle lequel justifie la demande de renseignements est positivement établie, mais seulement si les renseignements sollicités paraissent être vraisemblablement pertinents dans le cadre du contrôle ou de l'enquête poursuivie dans l'Etat requérant.[6]

Il suit de ces considérations que le rôle du juge administratif, en ce qui concerne le contrôle de la condition de la pertinence vraisemblable des renseignements demandés, est limité, en la présente matière, d'une part, à la vérification de la cohérence de l'ensemble des explications exposées par l'autorité requérante à la base de sa demande, sans que celle-ci n'ait à prouver la matérialité des faits invoqués, et, d'autre part, au contrôle de la pertinence vraisemblable des renseignements demandés par rapport au cas d'imposition précis et spécifique, c'est-à-dire s'il existe un lien probable entre le cas d'imposition mis en avant par l'autorité requérante et les informations sollicitées. En conséquence, tel que relevé ci-avant, il n'appartient pas au juge luxembourgeois de procéder, en la présente matière, à un contrôle de la matérialité des faits invoqués par l'autorité requérante.

Il s'ensuit que les intéressés ne sauraient être admis à apporter la preuve, au cours de la phase contentieuse, que les explications soumis par l'Etat requérant reposent sur des faits inexacts, cette faculté imposerait en effet au tribunal de se livrer à un contrôle de la matérialité des faits à la base de la demande de renseignements de l'autorité étrangère. Or, ce débat doit être porté par le demandeur devant les autorités compétentes de l'Etat requérant.

[6] Voir TA 6 février 2012, n° 29592 publié sous www.ja.etat.lu

La limitation du rôle du juge administratif en la présente matière, tel que défini ci-avant, est encore en phase avec l'interprétation donnée par le Conseil d'Etat dans son avis complémentaire du 2 février 2010, n° 6072-6, par rapport à l'article 6 de la loi du 31 mars 2010. En effet, le Conseil d'Etat retient : « *Le rôle des administrations fiscales se cantonne à examiner si la demande d'échange de renseignements émanant de l'autorité compétente de l'Etat requérant satisfait aux conditions légales de l'octroi de l'échange de renseignements tel que prévu par les conventions en cause. La décision portant injonction de fournir les renseignements par l'Etat requérant, ne constitue donc pas une décision de fond, ce qui exclut encore l'application de la procédure administrative non contentieuse. Il en va de même a fortiori du recours juridictionnel contre une telle décision, qui ne consiste que dans un recours en annulation. Le juge administratif ne dispose en effet d'aucun pouvoir d'appréciation du bien-fondé des motifs à la base de la demande de l'autorité étrangère.* »

Quant à la régularité d'une demande d'échange de renseignements, l'article 22, paragraphe 1, de la Convention, tel que relevé ci-avant, dispose, « *Les autorités compétentes des Etats contractants échangent les renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la […] Convention ou pour l'administration ou l'application de la législation interne relative aux impôts de toute nature ou dénomination perçus pour le compte des Etats contractants, de leurs subdivisions politiques ou de leurs collectivités locales dans la mesure où l'imposition qu'elles prévoient n'est pas contraire à la Convention.* […] ».

Ces dispositions ont fait l'objet d'un échange de lettres des ministres compétents des deux pays signataires, lesquelles lettres « *constituent ensemble un commun accord entre les autorités compétentes du Grand-Duché de Luxembourg et de la France* ». Ledit échange précise les conditions auxquelles une demande de renseignements doit suffire dans les termes suivants : « *L'autorité compétente requérante fournira les informations suivantes à l'autorité compétente de l'Etat requis :*

(a) l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête ;

(b) les indications concernant les renseignements recherchés, notamment leur nature et la forme sous laquelle l'Etat requérant souhaite recevoir les renseignements de l'Etat requis ;

(c) le but fiscal dans lequel les renseignements sont demandés.

Elle pourra aussi, dans la mesure où ils sont connus, communiquer les noms et adresses de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des renseignements demandés et, plus généralement, tout élément de nature à faciliter la recherche d'informations par l'Etat requis.

L'autorité compétente de l'Etat requérant formulera ses demandes de renseignements après avoir utilisé les sources habituelles de renseignements prévues par sa procédure fiscale interne ».

Il s'ensuit qu'une demande d'échange de renseignements émanant des autorités compétentes françaises est *a priori* conforme au commun accord des parties contractantes si elle

décrit l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête, les indications concernant les renseignements recherchés, notamment leur nature et la forme sous laquelle l'Etat requérant souhaite recevoir les renseignements de l'Etat requis et le but fiscal dans lequel les renseignements sont demandés.

En l'espèce, seule la pertinence vraisemblable des renseignements sollicités est litigieuse, de sorte que l'analyse du tribunal se limitera à l'interprétation de cette notion.

A cet égard, force est au tribunal de constater de prime abord que les obligations des autorités luxembourgeoises dans le cadre du système d'échange d'informations sur demande tel qu'il est organisé par la directive 2011/16/UE sont fixées à l'article 6 de la loi du 29 mars 2013 qui a la teneur suivante : « *A la demande de l'autorité requérante, l'autorité requise luxembourgeoise lui communique les informations vraisemblablement pertinentes pour l'administration et l'application de la législation interne de l'Etat membre requérant relative aux taxes et impôts visés à l'article 1er, dont elle dispose ou qu'elle obtient à la suite d'enquêtes administratives*. ».

Afin de circonscrire le contenu du contexte factuel dans le cadre duquel sont sollicitées sur base de la loi du 29 mars 2013 précitée les informations de la part des autorités de l'Etat requis, et qui doit être communiqué par l'autorité requérante à l'autorité requise, le tribunal est amené à se référer par ailleurs au considérant n° 9 du préambule de la directive 2011/16/UE qui définit comme suit la norme de la pertinence vraisemblable : « *Il importe que les États membres échangent des informations concernant des cas particuliers lorsqu'un autre État membre le demande et fassent effectuer les recherches nécessaires pour obtenir ces informations. La norme dite de la «pertinence vraisemblable» vise à permettre l'échange d'informations en matière fiscale dans la mesure la plus large possible et, en même temps, à préciser que les États membres ne sont pas libres d'effectuer des «recherches tous azimuts» ou de demander des informations dont il est peu probable qu'elles concernent la situation fiscale d'un contribuable donné. Les règles de procédure énoncées à l'article 20 de la présente directive devraient être interprétées assez souplement pour ne pas faire obstacle à un échange d'informations effectif.* »[7]

En outre, le tribunal est amené à constater qu'à travers la modification de l'article 22 de la Convention opérée par l'Avenant signé le 3 juin 2009 et l'échange de lettres y relatif, le Luxembourg a entendu convenir avec la France un « *échange de renseignements sur demande selon le standard OCDE, tel qu'il est consacré par l'article 26 paragraphe 5 du Modèle de Convention de l'OCDE en sa version de 2005* », de sorte que, tel que relevé ci-avant, l'interprétation de l'article 22 de la Convention peut utilement s'appuyer sur le commentaire du Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune, ci-après dénommé le « Modèle de convention », relatif à l'article 26 dans sa teneur de l'année 2005, en tenant compte des modifications ultérieures sans qu'il ne soit pour autant permis de s'appuyer sur des commentaires qui auraient pour effet de modifier l'étendue ou les modalités des engagements mutuels des deux Etats signataires tels que convenus antérieurement à travers la Convention ratifiée par eux, ainsi que sur le manuel de l'OCDE sur la mise en œuvre des dispositions relatives aux échanges de renseignements en matière fiscale du 23 janvier 2006 dans la mesure de leur compatibilité avec le contenu de l'échange de lettres susvisé.

---

[7] Voir TA 20 octobre 2014, n° 34750 du rôle, publié sous www.jurad.etat.lu

Il appartient dès lors au tribunal de vérifier si l'évolution du standard international par rapport à cette notion, tel qu'entérinée par la mise à jour de l'article 26 du modèle de convention fiscale de l'OCDE et du commentaire s'y rapportant du 17 juillet 2012, respecte les confins des engagements mutuels correspondant à la volonté commune des Etats signataires.[8]

A cet égard, le tribunal est amené à conclure que cette analyse doit nécessairement se faire sur la toile de fond de la manifestation de volonté claire et non équivoque récente du législateur de miser, en la présente matière, sur une transparence sans restrictions,[9] ainsi que sur base du fait que les échanges de lettres afférentes à la Convention, entérinée par le législateur à travers la loi du 31 mars 2010, indiquent que « *La référence aux renseignements « vraisemblablement pertinents » a pour but d'assurer un échange de renseignements en matière fiscale qui soit le plus large possible* […] ».

S'il est exact que les explications contenues aux paragraphes 5, 5.1, 5.2 et 5.3 de la mise à jour de l'article 26 du modèle de convention fiscale de l'OCDE et du commentaire s'y rapportant du 17 juillet 2012 par rapport aux renseignements qui sont susceptibles d'être échangés ainsi que les exemples cités au paragraphe 8 de la mise à jour précité, élargissent qualitativement la notion de « pertinence vraisemblable », ces éclaircissements ne sont néanmoins pas contraires à la volonté consignée par le Luxembourg et la France en 2009. En effet, en admettant que la référence aux renseignements « vraisemblablement pertinents » a pour but d'assurer un échange de renseignements en matière fiscale qui soit le plus large possible, les parties contractantes ont eu l'intention de ne pas prévoir de limites quant aux informations échangeables dans la mesure où ils sont susceptibles d'éclaircir le cas d'imposition visé, la seule limite étant la « pêche aux renseignements ».

Par voie de conséquence, le tribunal est amené à conclure que le seul critère à prendre en compte est celui de savoir si les renseignements sont susceptibles de se révéler pertinents dans le cadre du solutionnement du cas d'imposition dans l'Etat requérant.

La seule circonstance qu'un renseignement dévoile, le cas échéant, l'identité de personnes tierces par rapport à la personne faisant l'objet du contrôle ou de l'enquête sous-jacente à la demande d'échange de renseignements dans l'Etat requérant, n'est pas une raison suffisante pour dénier à cette information le caractère de « vraisemblablement pertinent », sous réserve qu'il existe un lien entre cette information et le cas d'imposition dont il s'agit, une telle hypothèse étant d'ailleurs expressément prévue au paragraphe 8, notamment en son alinéa g), du commentaire se rapportant à la mise à jour de l'article 26 du modèle de Convention fiscale de l'OCDE du 17 juillet 2012.

---

[8] Voir CA 2 mai 2013, n° 32185C du rôle, publié sous www.jurad.etat.lu

[9] Voir projet de loi n° 6680, notamment doc. parl, n° 6680[6], *Rapport de la Commission des Finances et du Budget* du 21 octobre 2014 : « *Le projet de loi sous rubrique vise à adapter et à préciser le cadre légal existant afin de tenir compte des critiques émises et de mettre la législation luxembourgeoise en conformité avec ces dernières. Il s'inscrit dans la ligne de l'effort délibérément mené par les autorités luxembourgeoises en vue de libérer notre pays en général, et notre place financière en particulier, des accusations et doutes latents quant à la volonté du Luxembourg de coopérer activement et sans restrictions à la mise en place d'un système financier global marqué par la transparence.* »

Au contraire, le fait de dévoiler l'identité de personnes physiques ou morales à travers la transmission des renseignements demandés permettra, le cas échéant, à l'Etat requérant de poursuivre son enquête.

En d'autres termes, la demande d'échange de renseignements n'est à qualifier de « pêche aux renseignements » que si elle porte sur des informations qui sont manifestement étrangères au cas d'imposition visé, en ce sens qu'aucun lien juridique ou factuel n'existe entre le cas d'imposition visé, respectivement le contribuable visé, et l'information sollicitée, de sorte qu' « *il est peu probable* [les renseignements] *aient un lien avec une enquête ou un contrôle en cours.* »[10]

En l'espèce, le tribunal constate, d'un côté, que Monsieur ... est impliqué dans le fonctionnement de la société ... et, d'un autre côté, que les questions posées par l'injonction déférée ont toutes trait soit à la structure soit au fonctionnement, ou encore aux flux financiers de cette société, de sorte qu'il y a lieu de conclure que toutes les informations sollicitées suffisent au critère de pertinence vraisemblable, de sorte que la demanderesse a, sous réserve qu'elle en a connaissance, l'obligation de les transmettre au directeur.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent, que le recours est à rejeter pour ne pas être fondé.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en annulation en la forme ;

au fond, le déclare non justifié, partant en déboute ;

condamne la demanderesse aux frais.

Ainsi jugé par :

Claude Fellens, vice-président,
Annick Braun, premier juge,
Jackie Maroldt, attaché de justice,

et lu à l'audience publique extraordinaire du 6 novembre 2014, à 17.30 heures, par le vice-président, en présence du greffier Goreti Pinto.

s. Goreti Pinto s. Claude Fellens

---

[10] Voir MISE À JOUR DE L'ARTICLE 26 DU MODÈLE DE CONVENTION FISCALE DE L'OCDE ET DU COMMENTAIRE S'Y RAPPORTANT Adoptées par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2012, p. 5

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 10 novembre 2014
Le greffier du tribunal administratif